

# 完善我国税务救济制度的构想

## ——基于中外税务救济制度对比

黄克琬

(厦门大学经济学院 财政系, 福建 厦门 361005)

**【内容提要】**近年来我国税收救济制度不断完善,但较之西方发达国家的税务救济制度,我国税务救济在立法保障、非传统救济制度、税务行政复议和税务行政诉讼等各个方面都存在不足。本文在对比分析中外国税务救济制度的基础上,提出完善我国税务救济制度的构想,以期改变我国税务救济制度落后及纳税人权益无法有效保障的现状。

**【关键词】**税务救济 ADR 税务行政复议 税务行政诉讼

**【中图分类号】**F062.6 文献标识码:A

税务救济制度是多种纳税维权机制的总称,是纳税人权利保护的核心内容,主要包括传统的行政复议、行政诉讼等内容和非传统的仲裁、协商、非诉讼纠纷解决程序(ADR)等救济模式。近年来我国税收救济制度不断完善,但较之西方国家,仍然需要改进。

### 一、中外税务救济制度的对比分析

#### (一) 立法保障方面

近年来,越来越多的国家意识到了纳税人权益保障的重要性,纷纷以宣言或法律的形式确定纳税人的基本权利,为纳税人权利救济提供了法律依据。这些法律大多从公平、平等、确定、效率、中性等税收基本原则出发保障纳税人权利。澳大利亚《纳税人宪章》就明确对救济措施进行了规定:“当纳税人认为国税局的计算有错,或违法,或错误利用解释……可以请求审查……审查除国税局自身的审查外也可以采用非正式的形式或法律的形式进行”<sup>①</sup>。但与发达国家相比,我国的税务救济制度在立法上就显得十分落后:

首先,在宪法领域,我国宪法第56条虽然明确规定“中华人民共和国的公民有依照法律纳税的义务”。但从行文看,该法条仍单纯强调公民的纳税义务,这就造成税务救济无强硬的法律依据。

其次,在具体的税收法律中,相关规定也不完整,对一些权利的规定过于粗略而无法现实地操作。例如,虽然税收征管法中固定纳税人享有延期申报权,但对纳税人延期申报的时间、条件、税务机关不核准或不答复将有何种法律后果均没有明文规定,这样就造成税务救济难以实行。

再次,我国没有专门的纳税人权利宣言或法案等给纳税人权利以确定的专门的保

<sup>①</sup> 澳大利亚《纳税人宪章》第二章第一项第十一条

护，这就造成了税务救济执行无法充分发挥其应有的作用。

## （二）非传统税务救济制度方面

西方各国出于纳税成本最小化和保护纳税人权利的目的，纷纷发展非传统税务救济制度，纵观世界上的非传统税务救济制度，税务救济的 ADR 制度尤为值得关注。

ADR 是对多种非诉讼纠纷解决程序或机制的总称。广义的 ADR 包括了行政复议和司法诉讼以外的纠纷解决程序或机制，狭义的 ADR 主要是指非仲裁、非司法的纠纷解决程序，主要包括了协商、谅解、专家裁定、微型听审等形式。Duncan Bentley（2007 年）研究显示，在致力于解决权利冲突的传统救济模式下，其解决结果往往偏向权力的拥有者<sup>②</sup>。而关注利益冲突的 ADR 救济模式，可以更好地维护纳税人的权益，达成冲突双方均可以接受的结果。较之传统税务救济制度的复杂性、前置条件多、时间过长等问题，具有成本低、耗时短、易接受的优点，因而为西方国家广泛采用。

### 1. 欧美发达国家 ADR 制度

美国税务 ADR 制度的一大特色就是同民事争议 ADR 与行政争议 ADR 直接挂钩。这有利于推广税务 ADR 的使用，减少其成本。为了推动 ADR 机制，美国司法部曾多次颁布相关命令，1996 年的《行政争议解决法》和 1998 的《ADR 法》更将 ADR 运用扩展到行政和民事领域<sup>③</sup>。

相反，欧洲国家在 ADR 机制方面就做了许多针对税收制度的 ADR 设计。以英国为例，其最大特色在于设置了法院外纠纷解决裁判所，裁判税收纠纷；这些裁判所是独立的，采用是对抗式的裁判程序，裁判所人员具有专业知识，如其中的所得税专员即由税法专家出任。

较之其他国家，法国的税务 ADR 则更具针对性：（1）法国设有争议解决委员会，可以针对纳税人提出的减免请求问题向税务机关提供咨询意见。（2）税务机关与纳税人均可以在税款交纳之前或之后主动向对方提出达成税收“谅解”的请求，该“谅解”适用于对罚金数额的协商。作为对价，纳税人则于协议生效时放弃其对已承担的纳税义务提出诉讼的权利，以有效的减轻因税务罚款争议所带来的庞大行政复议或诉讼成本。（3）法国还设有专门的税务仲裁机构：以“直接税与营业税地方委员会”为例，该机构由地方行政法院的法官、税务机关派出的具有相当于主要税收调查官及纳税人代表共同组成，主要针对有关税务争议的事实问题提供咨询意见。

### 2. 我国非传统税务救济制度

相比之下，我国的非传统税务救济发展较之西方国家相比其运用范围不论从深度还是广度来说都较为落后。在 ADR 方面，我国的税务救济领域的 ADR 大多是由中介机构如律师事务所主持的 ADR，这些 ADR 行为不仅数量少，范围小，并没有形成一个稳定的运作系统，其运用完全取决于中介机构服务的个人倾向，而国外常见的系统的行政

<sup>②</sup> Duncan Bentley, *Taxpayers' Rights Theory, Origin and Implementation*, Kluwer Law International BV, 2007

<sup>③</sup> 范愉：《非诉讼纠纷解决机制研究》，中国人民大学出版社 2000 年版，第 232-245 页。

性、司法性 ADR 并不常见。

### （三）税务行政复议方面

税务行政复议作为传统税务救济的重要手段，较之税务行政诉讼具有成本优势，因此许多国家将其作为税务行政诉讼的必要前置条件。由于税务行政复议的主体仍是税务行政机构，西方国家大多采取平衡税务行政机构与纳税人的权利的方式，保护纳税人的合法权益。

#### 1. 澳大利亚税务行政救济制度及其借鉴

澳大利亚的税务行政救济制度是西方发达国家中最为人性化的行政复议制度，其核心在于效仿企业的投诉处理机制，实现“穷尽行政救济”以维护纳税人的权益，降低救济成本。澳大利亚的税务行政救济制度主要有以下特点<sup>④</sup>：

（1）多层次的复议流程。在纳税人不满税务机关的相关决定时，他可以首先向其税务主管（ATO office manager）提出异议。若得不到满意的处理结果，纳税人可以向 ATO Complaints 提出援助请求，ATO Complaints 将指派专门的项目经理（case manager）负责协助纳税人的行政复议工作。项目经理主要职责包括帮助纳税人分析争议情况提出相关意见，同时对争议进行调查并尝试得到一个解决结果。倘若纳税人仍然不满意该结果，可以将该案件提交到税务调查官手中，倘若税务调查官仍无法解决问题，纳税人可以通过司法程序进行解决。

（2）独立的、专人负责复议协助机制。在澳大利亚税务行政救济中担任核心角色的是“国税投诉机构（ATO Complaints）”，这一机构是从负责征税的机关中独立出来专门负责对纳税人提出的税务争议进行调查和协调，并协助纳税人进行行政复议的机构。以 ATO Complaints 为核心澳大利亚建立起了一套争议解决机制，ATO Complaints 通过为纳税人任命与纳税人纳税项目相关的项目经理，实现税务争议的专人负责，程序跟进。这将可以大大减少纳税人的成本，有利于纳税人权益的维护。

（3）将税务行政复议，同事前预防结合。澳大利亚的行政复议机制不仅仅注重解决纳税人面临的税收争议，也同时扮演着预防的角色。项目经理在协助解决税收争议的同时，也会将争议的相关资料录入到数据库中，方便反馈分析；并通过定期汇报的形式上报给国税管理机构（ATO Executive），以便相关部门可以对税务争议密集出现的问题提出预防措施。

（4）将税务救济与人员管理结合起来。税务行政复议的相关结果还可以用于对办税人员的有关工作进行绩效评估，以此让办税人员在实际办税过程中更加认真的维护纳税人的合法权益。

#### 2. 美国税务行政复议制度及其借鉴

美国的行政复议提倡行政机关先行处理原则，并规定如果纳税人穷尽行政救济程

<sup>④</sup>根据 Duncan Bentley ,Taxpayers' Rights Theory, Origin and Implementation, Kluwer Law International BV,2007(p196—198)整理得到

序，在法院诉讼中获胜，可以获得合理费用的偿付，如果纳税人不先申请行政复议，即使胜诉也不能由败诉方承担诉讼费用<sup>⑤</sup>。这样可以通过经济手段而非法律手段引导纳税人优先选择行政复议救济，防止行政活动受到不必要的司法干预，也有利于节约司法资源。

### 3. 日本税务行政复议制度及其借鉴

在日本税务权利救济中担任重要角色的是“国税不服裁判所”，值得注意的是裁判所不是税务机关的内设机构，具有很强的独立性<sup>⑥</sup>。裁判所的审判官除税务专业人员之外，还选聘一些在税收和法律方面具有丰富学识和经验的法官、检察官和专家学者。这样一方面保证了审判官队伍的独立和公正，另一方面也使得一些情况复杂、专业性强的税务案件得以顺利地调查和审理并做出适当的裁决，避免了案件的拖延以及大量案件进入司法程序。

综上所述，我们可以发现各国税务行政复议在各有独特性的同时，又具有鲜明的共性：即在保障税务复议机构独立性的同时，通过便利化与经济化措施实现“穷尽税务行政复议”的便利化。

### 4. 对我国税务行政复议制度的反思

较之上述国家，我国税务行政复议制度存在许多问题，这里面既有税务行政复议制度本身的问题，如强制性复议前置、复议机关不独立、对抽象行政行为的复议范围过窄；也有税务行政复议执行的问题，如实施中税务执法人员依法行政观念淡漠、整体素质低；纳税人缺乏用税务行政复议保护自己的观念。针对这些问题，必须从立法、执法、司法等多方面系统进行改革和完善。

#### （四）税务行政诉讼方面

在税务行政诉讼方面，西方国家主要有两个方面的经验：建立独立的税务司法机关和允许开展纳税人诉讼。

#### 1. 建立独立的税务司法机关

很多国家设立了专门的税收法院或税务法庭，避免普通法院审理税务案件时因为税法专业知识不足而错判。例如，美国、加拿大、法国、德国等国家都设立了专门的由专职的税务法官和税务法院（或法庭）来审理税务案件，保证了税务行政诉讼结果公正，使纳税人权利能够得到有效的保护和救济。澳大利亚还通过行政上诉法院（AAT）和小额诉讼法庭（STCT），为纳税人提起提供了方便<sup>⑦</sup>。此外，在美国、澳大利亚等国家，纳税人对税务机关的具体行政行为不服或者有异议时，既可以直接向法院提起诉讼，也可以选择行政复议，并不强制行政复议前置。而德国等国家还通过司法违宪审查功能为纳税人权利提供保护和救济。

<sup>⑤</sup> 樊丽明等著：《税收法治研究》[M]，北京：经济科学出版社 2004 年 12 月

<sup>⑥</sup> 刘剑文主编：《纳税主体法理研究》[M]，北京：经济管理出版. 2006 年 4 月第 1 版

<sup>⑦</sup> Duncan Bentley ,Taxpayers' Rights Theory, Origin and Implementation, Kluwer Law International BV,2007



## 2. 纳税人诉讼救济

纳税人诉讼的是一种公益诉讼，其实质是纳税人对国家用税权的司法监督。在国外法治发达国家普遍存在着纳税人诉讼制度，例如美国法律规定纳税人有权利对与自己无法律上直接利害关系的违法支出税金的行政行为向法院提起诉讼，要求停止违法支出税金的行为并可要求返还税金<sup>⑧</sup>；英国、日本和法国也有类似情况。由此可见，许多国家赋予纳税人很大的监督政府财政支出行为的权利，纳税人诉讼制度从更大范围和程度上保障了纳税人的税收民主权利，比普通的税务行政诉讼更能促进税法的公平、正义和法治水平。

## 3. 对我国税务行政诉讼的反思

与发达国家完备的税务行政诉讼相比，我国的税务诉讼存在许多问题：

首先，我国税务行政诉讼案件数量少，撤诉率高。这主要缘于我国法律规定的税务行政诉讼的受案范围比较狭窄，司法解释中对有关规定又作了很多限制性的理解，对原告的起诉资格和起诉条件的严格限制把一部分税务行政相对人挡在了法院大门之外。同时，纳税人在我国税务行政诉讼过程中容易受到税务机关施加的压力而出现不得不撤诉的情况。此外，纳税人对社会上存在的司法不公的观感进一步减弱了税务诉讼的意愿。

其次，我国税务行政诉讼案件审判质量低。我国法院在案件审判过程中经常受到行政机关不适当的干预使得审判结果的公正性根本无法得到保障。加之，我国没有专门的税务法院，而税务行政诉讼有十分强的专业性，我国目前的法院结构和审判人员队伍难以满足税务行政诉讼活动对专业技术性的需要。

其三，我国税务行政诉讼审判中存在着举证责任问题。行政诉讼中由被告行政机关举证，这样的立法规定原本是出于对处于弱势的行政相对人的保护，而现实操作中却成了行政机关利用来混淆视听的工具<sup>⑨</sup>。

其四，我国税务行政诉讼案件判决执行难。我国税务行政诉讼案存在“入库容易出库难”的问题，已经缴纳的有争议税款在税务机关败诉后迟迟不能退回，纳税人往往胜了官司却不能及时拿回自己的钱。

其五，我国法律不承认纳税人诉讼。我国的纳税人诉讼虽然偶见报端，但大多以失败告终。这归根结底在于我国法律并没有认可纳税人诉讼这一模式，纳税人无法通过纳税人诉讼监督政府，保障自身权利。

## 二、改革我国税收救济制度的构想

<sup>⑧</sup>李时琼，纳税人权利保护的比较与借鉴，中南林业科技大学学报(社会科学版)，2009.09

<sup>⑨</sup>刘剑文主编：《纳税主体法理研究》[M]，北京：经济管理出版. 2006 年 4 月第 1 版

根据上文论述我们可以发现，各国税务救济制度虽然各有特色，但是在方向上存在着高度的一致性，值得我国研究借鉴。

#### （一）完善立法是完善税务救济制度的前提

立法保障是税务救济制度可以有效运作的基本前提，只有完善我国税务救济制度的相关立法，才能实现税务救济制度的有法可依。这就必须改变原有立法中过度强调义务而忽视权利的情况，将纳税人权利同相关法条直接联系起来，改变“重实体，轻程序”的状况，在条件成熟时可以颁布我国的《纳税人权利法》。

#### （二）发展非传统税务救济，是深化税务救济制度的需要

完善我国的非传统税务救济，其核心在于尽快建立和完善我国税收领域的 ADR 制度，特别是建立由政府主导的行政性 ADR 和司法性 ADR 制度。在这方面可以借鉴我国已有的行政 ADR 经验，如我国附设于工商局的消费者保护协会，附设于劳动保障部门的劳动争议仲裁委员会，同时支持与鼓励中介机构运用 ADR 模式协助解决纳税争议。

#### （三）完善税务行政复议制度，是完善税务救济制度的灵魂

完善我国的税务行政复议首要重点在于保障税务行政复议机关的独立，使之能够运用独立的进行行政复议保护纳税人权利。具体而言，可以采取在税务局下建立独立的税务行政复议中心负责行政复议，在条件成熟时可以效法日本模式，建立独立于税务机构之外的行政复议机构。其次，完善我国的税务行政复议制度还应扩大行政复议对抽象行政行为的审查范围，修改目前将审查范围限定在规章以下的规定。其三，要规范税收执法行为，遏制行政机关及其工作人员在执法过程中对纳税人程序性权利的侵犯。这要求我们一方面应提高我国公民的法律意识，加快我国的民主进程；另一方面要通过学习 and 监督切实提高我国税收执法水平。再次，要完善税收司法保障，实现税收司法制度同税务行政复议的互相促进与补充。此外，还应该尝试从经济化和便利化税务行政复议帮助实现“穷尽税收行政复议”的目标，而非单纯依赖法律规定，否则反而容易造成纳税人出于时间或成本的考虑放弃维护自身权利的情况。

#### （四）改革我国税务司法体制，是完善税务救济制度的必由之路

从国际经验可以看出，改革我国税务司法体制的核心在于保持我国税务司法机关的独立性和专业性。针对我国税务司法独立性和专业性不足的问题，笔者认为在现阶段可以尝试在法院的架构下设立独立的税务法庭，该法庭成员由上一级人民政府任命，经费由上一级政府进行保障，实现税务司法的独立与专业。此外，我国应该开放纳税人诉讼，这样不但能提高国家税款的利用效率和保证收到的实际效果，对遏制贪污腐败也起到积极作用。

#### 参考文献

[1] Duncan Bentley, 《Taxpayers' Rights Theory, Origin and Implementation》, Kluwer Law International BV, 2007

[2] 范 愉. 《非诉讼纠纷解决机制研究》[M]. 中国人民大学出版, 2000.

[3] 樊丽明. 《税收法治研究》[M] 北京:经济科学出版社, 2004.

[4] 刘剑文主编. 《纳税主体法理研究》[M] 北京:经济管理出版, 2006.

[5] 李时琼. 纳税人权利保护国际比较与借鉴, 中南林业科技大学学报(社科版), 2009.09.

[6] 李 滨. 《法国税收法律争议的解决机制》[J]. 《涉外税务》, 2006.04

[7] 蔡从燕. 《美国民事司法改革架构中的 ADR》[J]. 《福建政法管理干部学院学报》, 2007.03.

[作者简介]黄克珑, 男, 厦门大学财政系学生, 研究方向为应用经济学与财政学。

作者单位: 厦门大学经济学院 财政系

通讯地址(邮编): 厦门大学海滨东区 25-505 (邮编: 361005)

联系电话: 13950001238 (0592-2180649)

邮 箱: yuxuan11220977@sina.com